
Деменко О.Є. - Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості...

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

ДЕМЕНКО Олександр Євгенович - здобувач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права ННІПМК ХНУВС

УДК 336.145.2

В статье исследован опыт развитых стран по организации администрирования налогов. Показано положительные примеры организации деятельности налоговых органов, которые могут быть адаптированы и реализованы в отечественной практике. Сделан вывод, что в основу реформирования налоговых служб Украины должен быть положен принцип ориентации на клиента – налогоплательщика.

Ключові слова: податки, адміністрування податків, податкові органи, зарубіжний досвід.

Розробка подальших шляхів вдосконалення адміністрування податків неможлива без звернення до міжнародного досвіду, метою вивчення якого є врахування позитивних та негативних тенденцій у функціонуванні певних інститутів. Ґрунтовне дослідження податкового законодавства інших держав дозволяє запропонувати напрямки розвитку вітчизняного законодавства, у тому числі й шляхом рецепції правових інститутів та процедур, які на практиці довели свою ефективність.

Пройшовши еволюційний шлях розвитку своїх податкових систем, зарубіжні країни запровадили ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків. Тому дослідження зарубіжного досвіду адміністрування податків впливає на підвищення ефективності діяльності фіскальних служб нашої держави і сприяє перетворенню податкових органів України на державну сервісну службу та подальшому вдоско-

наленню системи адміністрування податків, центром якої має стати саме платник.

Окремі аспекти застосування зарубіжного досвіду для підвищення ефективності діяльності вітчизняної системи податкових органів розглядалися у працях В. Л. Андрущенка, О. М. Бандурки, О. Д. Данілова, М. І. Карліна, В. І. Теремецького, Н. М. Ткаченка та інших вчених. Утім, не дивлячись на широкий спектр наукових публікацій з цього питання, багато аспектів у цій сфері ще не дістали належного осмислення, залишаючись дискусійними. До того ж, на жаль, і нині в нашій країні показники ефективності роботи податкових органів є недостатньо високими, а витрати на здійснення адміністрування податків продовжують залишатися значними.

Метою цієї статті є дослідження зарубіжного досвіду адміністрування і розробка пропозицій щодо впровадження його окремих аспектів у вітчизняну практику.

Аналіз зарубіжного досвіду з питань адміністрування податків свідчить, що у розвинутих країнах світу існують відпрацьовані методи та механізми, які дозволяють радикально модернізувати роботу податкових органів на основі застосування сучасних інформаційних технологій та підвищити ефективність діяльності щодо справляння податків і зборів.

У документі під назвою «Права та обов'язки платників податків. Практична записка», який розробив Форум з податкового адміністрування Комітету з фіскальних

питань Організації економічного співробітництва та розвитку, вказано, що платники податків мають право на розумну допомогу з боку податкових органів з тим, щоб мати можливість використовувати всі пільги і відрахування, надані їм законодавством [14].

У США для надання допомоги платникам податків існують центри Податкового Управління США (IRS), які є місцями індивідуальної допомоги, якщо особа вважає, що існуюче питання, пов'язане з податками, не може бути вирішене ні через Інтернет, ні по телефону, і бажає особистої зустрічі з консультантом.

Якщо ж платник податку проживає за межами Сполучених Штатів, то він може звернутися в одне з чотирьох посольств і консульств США, де постійно працюють співробітники Податкового управління США (IRS). У цих відділеннях надають відповідь з питань оподаткування, допомагають з податковим рахунком або з поверненням переплачених податків, а також у підготовці податкових декларацій за поточний і попередній податкові роки. У деяких посольствах і консульствах є фахівці, які пройшли навчання у Податковому управлінні США (IRS) та надають допомогу безкоштовно і без попереднього запису. Платники податків, які перебувають за межами США, можуть також звертатися до Податкового управління США (IRS) поштою [13].

Податкові органи в США застосовують різноманітні форми допомоги платникам податків. Перш за все, їм надсилають комплект податкових документів: чисту форму податкової декларації, яку платник податків представляв у минулому році, інструкцію щодо її заповнення та зміни в податковому законодавстві, а також інформацію про те, де можна отримати додаткову допомогу. Податкові декларації та інші друковані матеріали, що стосуються оподаткування, можна отримати в будь-якій податковій інспекції, громадській бібліотеці та замовити поштою [3, с. 398].

Інтереси платників податків покликана охороняти Декларація прав платника податків, затверджена Міністерством фінансів США. Основними правами платників податків є, насамперед, право на отримання без-

коштовної інформації та допомоги під час підготовки податкових документів. Орієнтуватися в податковому законодавстві платникам податків допомагає Управління консультування та обслуговування, яке видає довідкові матеріали, випускає безкоштовні інформаційні видання з фінансової тематики, організовує спеціальні освітні програми для фермерів та власників малих підприємств. Службовці цього управління також надають безкоштовну допомогу в заповненні податкових декларацій людям з низькими доходами і похилого віку [3, с. 399].

Корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування [6].

У США платники податків повинні подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані під час визначення бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі [2, с. 124]. Спроба підприємця у США зменшити свої податкові зобов'язання не є кримінальним злочином. Однак законним зменшенням податкових зобов'язань вважатиметься за умови, коли громадянин зменшує суми податків до сплати, не приховуючи своїх податкових зобов'язань і не подаючи навмисно неправильної інформації, тобто намагається представити факти так, щоб це дозволило зменшити суми або взагалі не сплачувати податки в межах закону [1, с. 43].

Цікавим є досвід США щодо впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. У 1986 році у США вперше пройшло апробацію подання податкової звітності по каналах зв'язку. Експеримент, у якому брали участь три міста, виявився настільки успішним, що в наступному році у програмі брали участь уже 14 штатів.

У 1998 році Конгрес США поставив за мету: до 2007 року 80% усіх звітів має подаватися в електронному вигляді. Рішення підкріпили законодавчо: у 2006 році було видано постанови, які забороняли подавати деякі звіти іншим способом, ніж електронний. Юридичним особам, що мають більш як 10 млн. дол. активів, відтепер ніяк не уникнути використання нових технологій (раніше це поширювалося лише на осіб з кількістю активів у 50 млн. дол.).

Нині американці можуть подати звіт по каналах зв'язку декількома способами:

1) підготувати та надіслати через аудиторську фірму-посередника;

2) заповнити звіти самостійно за допомогою купленого програмного забезпечення й відправити звіт через оператора;

3) заповнити звіт у режимі он-лайн на сайтах спецоператорів, перелік яких можна знайти на порталі Служби національних доходів. Вартість заповнення одного звіту становить від 10 до 40 дол. Фізичні особи з низьким доходом – менш як 50 тис. дол. на рік – можуть заповнити індивідуальну форму безкоштовно (ця ініціатива одержала назву «Free file») [4].

Завдяки активному співробітництву державних органів і приватних компаній у 2007 році більше половини всіх звітів (і фізичних, і юридичних осіб) американці надіслали через Інтернет.

Перевагами використання такого формату подання звітності є можливість уникнення черг, економія часу та грошей, які витрачаються на доставку звітності до податкових органів тощо. До того ж програмне забезпечення звітності автоматично виконує чимало спеціальних розрахунків та самостійно знаходить помилки, а система електронних ключів робить електронну звітність захищеною від стороннього втручання. Позитивним є і те, що сторінки електронної форми звітності повністю відповідають звітному документу на паперових носіях, а тому платнику податків, подаючи звітність в електронному вигляді, не треба перенавчатись.

У центрі уваги податкових органів Великобританії перебуває клієнт-платник податків з його потребами і проблемами, що

свідчить про соціальну спрямованість роботи цих органів. Позиція платників податків обов'язково враховується під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо. Вона з'ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними об'єднаннями. Отримані результати доводяться до відома керівництва Управління департаментом зі зв'язків з громадськістю та маркетингу [8, с. 363].

Для виконання поставлених перед Управлінням державними доходами і митницями Великобританії завдань його структурні підрозділи займаються розробкою і впровадженням нових технологій і методів роботи з платниками податків. Так, у 2007 р. під час оформлення різних пільг через телефонні мережі почав застосовуватися «детектор брехні». Уловлюючи певні коливання і зміни тембру голосу, ця технологія дозволяє виявити незаконні заявки на отримання пільг та економити бюджетні кошти [12, с. 78].

Значний акцент робиться на спрощенні податкової документації (бланків, інструкцій, рекомендацій), а також на створенні максимально зручного для платника податків процесу спілкування з податковими органами. Це виражається в можливості заповнення та подання декларацій в електронному вигляді і в режимі реального часу (on-line), виконанні податкового обов'язку (сплата податків і зборів) через Інтернет, отриманні індивідуальної консультації в єдиній національній телефонній службі або через Інтернет у режимі on-line з наданням платником податків усіх необхідних даних (суми доходів, особистих даних тощо). Лінія, по якій відбувається консультація, захищена паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього необхідно лише зайти на офіційний сайт Управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилення [12, с. 81].

Відносини між податковим органом і платником податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторо-

на доводить свою правоту, причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків, які він має право використати для свого захисту. Проте в разі регулярного невиконання платником своїх обов'язків податки можуть стягуватися з його рахунків у безспірному порядку [1, с. 42].

Подання звітності у Франції відбувається через Інтернет, де можна порахувати свої податки, вибираючи потрібне поле, заповнюючи обов'язкові рядки та відповідаючи на запитання. Причому, зробити калькуляцію можна як на поточний період, так і підрахувати свої податки на майбутнє.

Діяльність Головного податкового управління Франції спрямована на підняття рівня роз'яснювальної роботи серед платників податків. Зокрема, набирає популярності інформування населення про послуги податківців через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти, широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання щодо оподаткування, публікуються податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства. Досить стабільною є практика проведення зустріч-консультацій з платниками податків. Усе це дозволяє підвищувати рівень добровільної сплати податків [9, с. 472].

Головним завданням для Федеральної податкової служби Росії є формування сервісу, що дозволяє громадянам без зайвого клопоту реалізовувати встановлений законом обов'язок сплачувати податки. У цілях вдосконалення процедур взаємодії податкових органів і платників податків наказом Федеральної податкової служби Росії затверджено Єдиний стандарт обслуговування платників податків, який закріплює всі види можливих процедур взаємодії та послуг, що надаються податковими органами платникам податків, визначено терміни та форми їх надання, перераховано конкретні нормативні акти, що передбачають надання таких послуг. По суті, Єдиний стандарт – це зведена «пам'ятка» щодо часових меж існуючих податкових процедур, що систематизує положення чинних законодавчих і норма-

тивних актів. Тому платникам податків немає потреби переглядати величезний масив законодавчих і нормативних актів, аби дізнатися про відповідні вимоги до форм та термінів надання документів.

Послуги, що надаються податковою службою, поділено на п'ять груп: 1) реєстрація та облік платників податків; 2) прийом та реєстрація податкових декларацій (розрахунків) та інших документів, надання інформації платникам податків (видача довідок); 3) інформування платників податків про стан розрахунків щодо податків, зборів та штрафів; 4) видача дозволів, ліцензування, проведення експертних оцінок та реєстрація об'єктів грального бізнесу; 5) інформування платників податків (відповіді на усні та письмові звернення платників податків з питань застосування податкового законодавства).

Норми Єдиного стандарту є обов'язковими для всіх територіальних органів Федеральної податкової служби Росії, які взаємодіють з платниками податків. Контролюють їх дотримання керівники управлінь Федеральної податкової служби Росії, у тому числі за допомогою аудиторських і тематичних перевірок організації роботи податкових органів нижчого рівня. Текст Єдиного стандарту обслуговування платників податків розміщено у відкритому доступі на Інтернет-сайтах Федеральної податкової служби та обласних Управлінь податкової служби.

Протягом останніх років організація якісного обслуговування платників податків є одним із пріоритетних напрямів реформування податкової системи Азербайджанської Республіки, що здійснювалася шляхом вживання заходів з розроблення системи податкових платежів, інформування та навчання платників податків, а також заохочення їх до активного використання системи електронних платежів. Електронне декларування вводиться відповідно до Національної стратегії по комунікаційних та інформаційних технологіях на 2003-2012 роки. Міністерство податків Азербайджану планує в 2009 році продовжити установку комп'ютерних терміналів для обслуговування платників податків. Впровадження по-

даткових терміналів характеризує перехід на новий етап в процесі удосконалення системи обслуговування платників податків за допомогою нових технологій.

Також в Азербайджані, впродовж п'яти років, функціонує безкоштовна телефонна інформаційна служба «195» на основі системи «Call-center», яка застосовується для обробки великої кількості викликів за допомогою телефонної мережі. Протягом 2008 року на лінію інформаційної податкової служби надійшло більш як 319 тисяч звернень, з яких більше 67 тисяч було прийнято в режимі on-line. Крім надання відповідей громадянам з питань оподаткування та діяльності податкових органів, служба «195» приймає від громадян скарги на дії податківців (за винятком анонімних).

Одним з головних завдань Державного податкового комітету Республіки Узбекистан є забезпечення виконання якомога більшої кількості рутинних операцій, пов'язаних з обслуговування платників податків, комп'ютерними програмами з використанням сучасних технічних засобів та інформаційних технологій. На виконання цього завдання у Державному податковому комітеті розроблена та реалізується Концепція розвитку Єдиної комп'ютерної системи обробки даних Державного податкового комітету Республіки Узбекистан, яка спрямована на комплексне вирішення завдань обміну інформацією між рівнями організаційної структури. Для цього створюються спеціальні сайти Державного податкового комітету, в тому числі сайт для платників податків.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів Республіки Узбекистан «Про заходи щодо подальшого вдосконалення взаємодії органів державного та господарського управління, державної влади на місцях з юридичними та фізичними особами з використанням інформаційно-комунікаційних технологій», податковою службою Республіки Узбекистан розроблено і запроваджено інтерактивні державні послуги з використанням інформаційно-комунікаційних технологій. Для користування такими інтерактивними послугами немає необхідності установлювати спеціальне програмне забез-

печення на комп'ютері користувача. Надаються засоби для формування запитів, такі, як вибір параметрів із запропонованого списку, їх відправки та автоматичне формування звітів за відправленими запитами. Передбачено можливість перегляду платниками податків своїх реєстраційних даних. Інтерактивні послуги податковими органами надаються безкоштовно. Найбільш цікавими з них є послуги щодо забезпечення видачі платникам податків виписки з плану-графіка перевірок господарюючих суб'єктів контролюючими органами на відповідний період. Платник податків має можливість отримати інформацію про наявність (або відсутність) своєї організації у плані-графіку перевірок на заданий період, строках проведення перевірки і переліку контролюючих органів, які беруть участь у перевірці.

Ці послуги надаються за запитом платника податків, який за допомогою Інтернет надходить на сервер Державного податкового комітету і через корпоративну мережу податкової служби передається до районної податкової інспекції за місцем реєстрації платника податків. Автоматично сформовані звіти по тих же каналах зв'язку передаються платникові податків [7].

Реформування роботи податкових органів у Швеції здійснюється під гаслом «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса (платежу)». Кожному громадянину в податковій службі відкривається особовий рахунок. Він ведеться як звичайний розрахунковий рахунок: за дебетом відображаються всі прямі податки, що нараховуються на нього (ці суми списуються під час надходження відповідних платежів з боку платника податків), а за кредитом – всі суми переплат або повернень податку під час перерахування по завершенню звітного періоду. Сплата податку здійснюється платником податку на певні рахунки податкової служби в банках і на пошті. Платіж здійснюється на єдиний рахунок і єдиним платіжним дорученням. Потім податковий орган розподіляє отримані суми відповідно до нарахувань за окремими податками, відображеними в особистому рахунку платника податків. Можливі переплати по податках за бажанням платника податку перерахо-

вуються на його банківський рахунок [10, с. 24].

Усі громадяни Швеції мають єдиний фіскальний (соціальний) номер, який реєструється в податкових органах і замінює всі види державного обліку по лінії медичного та пенсійного забезпечення, органів внутрішніх справ, міждержавної міграції тощо. Крім того, податкова служба має доступ до бази даних єдиного центру обліку та реєстрації об'єктів нерухомості, де містяться відомості про власників таких об'єктів [8, с. 361].

Для сплати податку на нерухомість податкові органи направляють платнику податків повідомлення, які є підставою для сплати податків. Податкові декларації для сплати податку на прибуток складають податкові органи, що збирають відомості про всі отримані особою доходи. Платник податків лише підписує декларацію та має право заявити про незгоду від підписання, надавши свої зауваження або поправки.

Зважаючи на те, що податкове законодавство Швеції є досить складним і громіздким, значна увага приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі, яка проводиться здебільшого через комп'ютерну мережу. Обов'язком Національного податкового відомства Швеції є надання допомоги платникам податків. Розробка та активне запровадження спрощених режимів звітності та сплати податків у результаті сприяли скороченню кількості податкових платежів, спрощенню порядку сплати податків, прискоренню обігу коштів, зниженню кількості помилок та скороченню витрат державними органами на збір та обробку інформації від платників податків.

Цікавим є досвід Ірландії, де ще в 1997 році Комісією інформаційного суспільства було проголошено необхідність впровадження «самообслуговування через Інтернет», а у вересні 2000 року була впроваджена Служба доходів он-лайн, що дозволяє здійснювати електронне декларування та сплату різних податків та зборів (21 вид) у зручний час (24 години на добу) та у зручному місці усім своїм клієнтам та їх агентам.

Служба доходів он-лайн – це повністю інтегрована Інтернет-система, яка пропонує надійний захищений цілодобовий

доступ з використанням інфраструктури громадських ключів для аутентифікації, конфіденційності, безвідмовності та прозорості. Послуга електронного декларування та електронної сплати дозволяє уникнути канцелярських помилок, пропонуючи прості для користувачів форми з вбудованими інструментами оцінки та калькуляторами. Вона забезпечує миттєве повідомлення про операції, швидку обробку декларацій та видачу нарахунків, рахунків тощо до захищеної вхідної скриньки користувача [5]. Клієнти або їх агенти можуть побачити деталі свого податкового рахунку в режимі он-лайн, а саме: деталі заповнених декларацій, або тих, що належить заповнити, здійснених платежів, відшкодувань та винагород та деталі щодо сплати податків. Для полегшення використання електронних підписів було впроваджене відповідне законодавство, що передбачає затвердження осіб, які мають право передавати інформацію у затверджений спосіб, тобто використовуючи Службу доходів он-лайн.

Таким чином, можна підсумувати, що в основу реформування податкових служб розвинутих країн світу покладено принцип орієнтації на клієнта – платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни [11], а висока ефективність податкових систем базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають відомості про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. Вдосконалення роботи податкових органів у такому напрямку забезпечило зменшення фіскального навантаження на бізнес, створення сприятливого бізнес-клімату та стимулювання розвитку економіки.

Відтак ретельне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн та його адаптування до вітчизняних умов сприяє підвищенню ефективності та результативності роботи податкових органів України. Однак без урахування особливостей соці-

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено досвід розвинутих країн щодо організації адміністрування податків. Показано позитивні приклади організації діяльності податкових органів, що можуть бути адаптовані й реалізовані у вітчизняній практиці. Зроблено висновок, що в основу реформування податкових служб України має бути покладено принцип орієнтації на клієнта – платника податків.

SUMMARY

The article examined the experience of developed countries in the organization of tax administration. The author exposed the positive examples of activities of tax authorities that can be adapted and implemented in domestic practice. It is concluded, that the basis for reforming the tax authorities of Ukraine should be the principle of customer orientation – the taxpayer.

ально-економічної ситуації в нашій державі просте запозичення чужого реформаторського досвіду не принесе позитивних результатів.

Перспективними у подальшому є наукове дослідження питань, пов'язаних із удосконалення механізмів гарантування прав та забезпечення інтересів платників податків, зокрема запровадження інституту податкового омбудсмена.

Література

1. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К., 2010. – 395 с.
2. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – 384 с.
3. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования : курс лекций : учебное пособие / В. А. Кашин. – М. : Национальный ин-т бизнеса, 2009. – 576 с.
4. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=326529&cat_id=310882&showHidden=1.
5. Міжнародний досвід: податкова система Ірландії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=328403&cat_id=313120&showHidden=1
6. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування [Електронний ресурс] / К. П. Проскура // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 7–8. – С. 7. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2012/7-8/201212.html>.

7. Програми роботи з платниками податків: досвід країн-членів СНД [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень «Вісті». – 2009. – № 75 (6 квітня). – Режим доступу : http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=214711&cat_id=45661.

8. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Теремецький Владислав Іванович ; МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – 408 с.

9. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія / В. І. Теремецький. – Харків : Діа плюс, 2012. – 648 с.

10. Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес / Д. Е. Фадеев // Налоговый вестник : приложение к журналу. – 2011. – № 4. – 288 с.

11. Чикаренко О. О. Стратегічні орієнтири розвитку державної податкової служби та вимірювання ступеню їх досягнення [Електронний ресурс] / О. О. Чикаренко // Державне управління та місцеве самоврядування. – Д. : ДРІДУ НАДУ, 2011. – № 1 (8). – С. 2. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2011_1/11caavsd.pdf.

12. Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования / Е. В. Шередеко // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 7. – С. 75–80.

13. Internal Revenue Service's United States Department of the Treasury [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=240998,00.html>.

14. Taxpayer's rights and obligations. Practice note / Prepared by the 'Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. – [Електронний ресурс] // OECD.org – Tax. – 2010. – Режим доступу : www.oecd.org/findDocument/0,2350,en_2649_37427_1_119814_1_1_37427,00.html.